

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
CAMPUS SANTO RITA
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIAS**

JUCIER PEREIRA DE LIMA

**O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E A PROBLEMÁTICA DO SEU ASPECTO
ESPACIAL: um estudo à luz da LC 157/16.**

**SANTA RITA
2019**

JUCIER PEREIRA DE LIMA

O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E A PROBLEMÁTICA DO SEU ASPECTO

ESPACIAL: um estudo à luz da LC 157/16.

Monografia apresentada ao Curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba - UFPB, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área: Direito Tributário

Orientador: Profº. Msc. Alex Taveira dos Santos.

SANTA RITA

2019

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

L732i Lima, Jucier Pereira de.

O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E A PROBLEMÁTICA DO SEU
ASPECTO ESPACIAL: um estudo à luz da LC 157/16. /
Jucier Pereira de Lima. - João Pessoa, 2019.
52 f.

Orientação: Alex Taveira dos Santos,
Monografia (Graduação) - UFPB/Santa Rita.

1. Imposto Sobre Serviços - ISS. Princípio. I. Santos,
Alex Taveira dos. II. . III. Título.

UFPB/CCJ

JUCIER PEREIRA DE LIMA

O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E A PROBLEMÁTICA DO SEU ASPECTO

ESPACIAL: um estudo à luz da LC 157/16.

Monografia apresentada ao Curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba - UFPB, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Msc. Alex Taveira dos Santos
(Orientador)

(Examinador I)

(Examinador II)

SANTA RITA

2019

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos aqueles que de algum modo contribuíram para concretização do presente estudo;

Agradeço a todos os meus familiares, pelo incentivo ao alcance dos meus objetivos e metas;

Agradeço ao meu orientador Prof. Alex Taveira dos Santos, bem como a todos os professores do Curso de Direito da Universidade Federal da Paraíba – UFPB, por transmitirem seus conhecimentos com tanta dedicação e real comprometimento com a profissão de docente.

“Uma nação que tenta prosperar à base de impostos é como um homem com os pés num balde tentando levantar-se puxando a alça”

(Winston Churchill).

RESUMO

O presente trabalho monográfico tem por temática de estudo a incidência do Imposto Sobre Serviços – ISS, enfocando seu aspecto espacial, com vistas ao princípio da territorialidade, destacando ainda as mudanças ocorridas em diversos dispositivos da LC 116/03, trazidas pelo advento da LC 157/2016. Cumpre ressaltar que ao longo dos anos o ISS passou a ser alvo de conflitos envolvendo a legitimidade para a sua cobrança entre os municípios, não são raros os casos em que dois ou mais municípios buscam tributar os mesmos fatos geradores, o que é vedado no sistema jurídico tributário nacional, vez que a competência de um ente federado exclui a pretensão impositiva de qualquer outro. Ademais, tem-se que a regra geral nos tributos é a sua incidência dentro do território do ente no qual está localizado o estabelecimento prestador, o que também ocorre em relação ao ISS, porém, em razão disto é que foi criada uma verdadeira celeuma jurídica envolvendo a competência para o recolhimento do tributo. Há divergentes posições, de um lado, há aqueles que sustentam a exação devida ao município onde efetivamente foi prestado o serviço. Por sua vez, corrente antagônica sustenta a regra do estabelecimento prestador como local competente para exigir o ISS. Tal imbróglio perdura e não foi sanado mesmo com a publicação da Lei Complementar 157/2016. Pretendeu-se expor, ao longo do trabalho ora exposto, o entendimento doutrinário e jurisprudencial relativo a este assunto. Constatou-se que majoritariamente, o serviço, considera-se prestado e o imposto devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta deste, no local do domicílio do prestador, sendo este o entendimento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ). Contudo, tal posicionamento não foi reiterado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), haja vista que a referida LC 157 teve sua eficácia suspensa através de liminar e, por arrastamento, toda e qualquer legislação municipal editada com base nos seus critérios.

Palavras chave: Imposto Sobre Serviços – ISS. Princípio da territorialidade. Estabelecimento Prestador. LC 116/2003. LC 157/2016.

ABSTRACT

The present monographic work has as its study the incidence of the Tax on Services - ISS, focusing on its spatial aspect, with a view to the principle of territoriality, also highlighting the changes occurred in several devices of LC 116/03, brought about by the advent of LC 157 / 2016. It should be noted that over the years the ISS has become the target of conflicts involving the legitimacy of its collection among municipalities, it is not uncommon to see cases in which two or more municipalities seek to tax the same generating facts, which is prohibited in the system national tax law, since the jurisdiction of a federated entity excludes the tax claim of any other. In addition, it has been that the general rule in taxes is its incidence within the territory of the entity in which the establishment is located, which also occurs in relation to the ISS, however, because of this is created a real legal boom involving the competence to collect the tax. There are divergent positions, on the one hand, there are those who sustain the demand due to the municipality where the service was actually rendered. In turn, antagonistic current holds the rule of the provider establishment as the competent place to demand the ISS. This imbroglio lasts and was not remedied even with the publication of Complementary Law 157/2016. It was intended to expose, throughout the work exposed here, the doctrinal and jurisprudential understanding related to this subject. It was found that, mainly, the service is considered to be provided and the tax due, at the place of establishment or, failing that, at the place where the provider is domiciled, the latter being pacified by the Superior Court of Justice (STJ). However, such positioning was not reiterated by the Federal Supreme Court (STF), since said LC 157 was suspended by means of an injunction and, by implication, any and all municipal legislation issued based on its criteria.

Keywords: Tax on Services - ISS. Principle of territoriality. Lender Establishment. LC 116/2003. LC 157/2016.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.....	12
2.1 PODER DE TRIBUTAR DOS ENTES FEDERADOS	15
2.2 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DO CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUTOS	17
2.3 CLASSIFICAÇÃO E ESPÉCIES DE TRIBUTOS TENDO POR FUNDAMENTO A DOUTRINA E A POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	20
3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: ASPECTOS PERTINENTES	24
3.1 CLASSIFICAÇÃO DAS NORMAS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	28
3.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONALMENTE ATRIBUÍDA AOS MUNICÍPIOS	30
4 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS: CONSIDERAÇÕES JURÍDICO-NORMATIVAS	33
4.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO VERSUS PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE.....	36
4.2 REGRA GERAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR	37
4.3 ISS DEVIDO NO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO: LEI COMPLEMENTAR 157/16	40
4.4 ENTENDIMENTOS JURISPRUDENCIAIS.....	42
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	48
REFERÊNCIAS.....	50

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

Art. – Artigo

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

DL – Decreto-lei

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

Inc. – Inciso

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

LC – Lei Complementar

REsp – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STN – Sistema Tributário Nacional

1 INTRODUÇÃO

A temática ora enfocada consiste em uma análise com fundamento na doutrinária, bem como em jurisprudências, acerca da aplicação do Princípio da Territorialidade do Imposto Sobre Serviços – ISS, com vistas ao aspecto espacial de sua hipótese de incidência.

Inicialmente, cumpre salientar que ao tecer considerações sobre o ISS, tributo cuja competência pertence aos Municípios (artigo 156, III da CF/1988), observa-se certa dificuldade em estabelecer o critério espacial da hipótese de incidência a ele correspondente, havendo controvérsias se este seria o “domicílio do prestador de serviço” ou o “local da efetiva prestação do mesmo”.

Grande parte das legislações tributárias em âmbito municipal tem optado por combinar os dois critérios, o que gera excesso da carga tributária, resultando no fenômeno conhecido por bitributação, bem como intensificando a insegurança jurídica.

Sob esse prisma, o Superior Tribunal de Justiça – STJ já decidiu no sentido de que o local da prestação do serviço é que define o Município competente para a exação tributária. Desse modo, aquela Corte resguardou o direito daqueles municípios que sofriam com as fraudes, na medida em que estabeleceu que o imposto fosse recolhido no local onde o prestador estivesse efetivamente prestando o serviço, em detrimento do endereço jurídico da empresa.

Contudo, o conflito não se resolveu por completo, sendo freqüentes os casos em que dois ou mais municípios buscam tributar os mesmos fatos geradores, situação vetada no sistema jurídico tributário nacional, onde a competência de um ente federado exclui a pretensão impositiva de outro.

Verificando a nebulosidade no tratamento da questão que neste trabalho é suscitada, onde são afetados os contribuintes e os municípios que, além de prejuízos diretos oriundos do valor do tributo em si, são obrigados a garantir seus direitos através de processos administrativos ou judiciais, onerosos e demorados, denota-se a relevância de se desenvolver tal estudo, vez que a temática abordada é alvo de antigos debates os quais geram distintos posicionamentos por parte da doutrina no campo do Direito Tributário.

Sob tal perspectiva, são variadas as indagações em torno da competência tributária para recolhimento do ISS por parte dos municípios, dentre estas, busca-se

ao longo do referido trabalho elucidar as seguintes: o sujeito ativo seria o município do estabelecimento do prestador? Ou do estabelecimento do tomador? Ou ainda, do local que o serviço é prestado?

Com base no exposto, o objetivo geral do presente estudo monográfico é analisar aspectos pertinentes à incidência espacial do Imposto Sobre Serviços - ISS, com vistas ao princípio da territorialidade e estabelecimento prestador, à luz das modificações inseridas na Lei complementar 116/2003 pela LC 157/2016, visando assim contribuir para a minimização dos efeitos negativos resultantes do conflito de competência que envolve sua cobrança.

O método predominante no decorrer da pesquisa foi o dedutivo, porquanto, parte-se do geral para o particular. No mesmo sentido, como principal método de procedimento, optou-se pelo interpretativo, considerando a necessidade de analisar os referenciais teóricos e contribuições doutrinárias acerca da matéria, bem como casos concretos a partir de julgamentos dos tribunais brasileiros.

As técnicas de pesquisa utilizadas foram essencialmente teóricas, com predominância da bibliográfica e análise de documentos jurisprudenciais, havendo consulta às fontes jurídico-formais imediatas, tais como a legislação, manuais e artigos jurídico-científicos.

Também se utilizou, ainda que minimamente, o método histórico, ao se realizar um breve estudo acerca da origem, natureza jurídica e finalidade do instituto da punibilidade na ordem tributária, e comparativo, no que concerne ao estudo da antinomia entre legislações sobre a tocante temática.

Com a finalidade de alcançar uma melhor organização, o trabalho em questão foi dividido em três capítulos. No primeiro capítulo, foram trazidos conceitos e definições acerca do Direito Tributário, discutiu-se ainda acerca da formação do Sistema Tributário Constitucional Nacional, trazendo à baila o poder de tributar, bem como aspectos conceituais, natureza jurídica, classificação e espécies de tributos.

Por sua vez, na segunda seção do estudo foram apresentadas as normas de competência tributária, abordando os critérios constitucionais adotados para delimitar a competência para instituir e exigir tributos. Por fim, na quarta seção discorreu-se acerca da dicotomia existência entre o local da efetiva ocorrência do fato jurídico tributário *versus* o local do estabelecimento do prestador de serviços, sendo tal discussão balizada pela posição emanada nos julgados proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), bem como em acórdãos de tribunais pátrios.

Em tal capítulo também foram analisadas as principais alterações trazidas com a edição da Lei Complementar 157 de 2016, a qual ensejou questionamentos diversos devido a sua imprecisão e lacunas. Nesse cenário, foi concedida liminar na Ação Direto de Inconstitucionalidade (ADI) 5.835, suspendendo os dispositivos desta LC que modificam a competência para cobrar o ISS.

2 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

As principais regras que norteiam esse ramo estão contidas na Constituição Federal de 1988, no Código Tributário Nacional (CTN), bem como em demais leis infraconstitucionais. O fato de o Direito Tributário ter um código próprio ratifica que se trata de um conjunto de regras inerentes a esta ciência, indicando uma espécie distintiva do Direito.

O Direito Tributário – enquanto ramo do Direito Público – refere-se a uma ciência a qual tem por cerne o estudo dos princípios e normas que regem, disciplinam e norteiam a ação estatal no que diz respeito à competência de criar e exigir tributos (MACHADO, 2017).

Frota (2017) define o Direito Tributário como o corpo de normas jurídicas (haja vista possuírem características de bilateralidade, generalidade, abstratividade, imperatividade e coercibilidade) que se prestam ao estabelecimento, inspeção e arrecadação de tributos.

Com efeito, Amaro (2019, p. 24) traz uma sucinta definição de Direito Tributário, conceituando-o “como a disciplina jurídica dos tributos”. Por sua vez, Carvalho (2018) contribui com sua doutrina ao explicar que “Direito Tributário é segmento didaticamente autônomo do Direito, incorporado ao conjunto de proposições jurídicas e normativas, correspondentes, direta ou indiretamente aos tributos”.

Em complemento, Sabbag (2018) leciona que o Direito Tributário se trata da ramificação autônoma da Ciência Jurídica, tendo natureza de direito público, abarcando em seu bojo as relações jurídicas da atividade financeira imanentes ao Estado e o contribuinte, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos.

Em seu turno, Machado (2017, p. 56) atesta que este é o ramo do Direito que tem por escopo “as relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”. Nessa esteira, sobressaia necessidade de regular e estabelecer normativas que servirão de balizas às relações jurídicas mantidas entre os contribuintes e o fisco.

À luz das conceituações trazidas, sustenta-se que cabe ao Direito Tributário regulamentar o processo de exigência compulsório desempenhada pelo Estado, concernente a extração de certa parcela do patrimônio do particular, decorrente da

imposição, arrecadação e fiscalização dos tributos inseridos em uma relação jurídica tributária que possui como partes: o Estado, objeto da prestação (tributo) e o contribuinte (FROTA, 2017).

Em complemento, Sabbag (2018) leciona que o Direito Tributário se trata da ramificação autônoma da Ciência Jurídica, tendo natureza de direito público, abarcando em seu bojo as relações jurídicas da atividade financeira iminentes ao Estado e ao contribuinte, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos.

Em conclusão a esta seção, salienta-se que a natureza do Direito Tributário, é *ex lege*, ou seja, decorre da previsão da lei. Sendo assim, o tributo apenas é devido em razão de determinação legal. Possui cunho publicístico, abrangendo o contribuinte e o Estado, que arrecadará o tributo e o utilizará para custear as necessidades gerais da coletividade (AMARO, 2019).

2.1 FORMAÇÃO DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO NACIONAL

Cumprido destacar, de forma inicial, que a tributação por si só é matéria que traz uma gama de complexidade, devido a sua natureza, levando em consideração seu indissociável liame com a disciplina jurídica, econômica e política, além dos aspectos culturais e sociais que geram grande repercussão no âmbito municipal, estadual e nacional.

No Brasil, determinados pontos acabam por potencializar o nível de complexidade do sistema tributário, cita-se, como exemplo, a forma de Estado Federado adotada em 1988 e seus reflexos na esfera tributária. Resultante desse intrincado modelo está a diversidade de normas editadas.

Ratificando tal entendimento, Coelho (2010, p. 6-4) pontua que a Constituição brasileira 1988 “é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação”, repleta de princípios e regras, onde seus fundamentos estão enraizados e se “projetam altaneiros sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios”.

Salienta-se, conforme Harada (2018) que Sistema Tributário é um conjunto de normas de natureza tributária, inseridas em um sistema jurídico nacional, formando um todo, unitário e ordenado, que deve obedecer aos princípios e regras deste

sistema, reciprocamente harmonizados, que organizam os elementos constitutivos deste mesmo Estado.

Em consonância, Melo (2013, p.12) assinala que “os delineamentos, os contornos, as balizas e os limites da tributação encontram-se estatuídos na Constituição”. Corroborando ainda mais, traz-se a lição de Ishida e Martelli(2015), ao ensinarem que o Sistema Tributário Nacional representa a gama de tributos vigente no país, amparados legalmente pela *lexmater* que é a Constituição Federal.

A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer de forma minuciosa o sistema tributário brasileiro, delineou um regime jurídico lastreado em princípios e normas, tendo por finalidade assegurar aos contribuintes direitos subjetivos que devem ser observados e respeitados pela Administração Pública no que tange a instituição dos tributos. Sob esta perspectiva, faz-se relevante conceituar e classificar os tributos se para uma maior compreensão do estudo em questão.

O Sistema Tributário Nacional foi disposto no Título VI – da tributação e do orçamento –, Capítulo I, do Sistema Tributário Nacional, artigos 145 a 156 da Constituição Federal de 1988. Contudo, há demais normas encontradas em outros artigos e capítulos da Carta Cidadã, mencionam-se como exemplos o art. 7º, inc. III – Fundo de garantia por tempo de serviço; art. 195 – que versa sobre o financiamento e os recursos da seguridade social; art. 212, § 5º - que estabelece como fonte adicional de financiamento para educação básica a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei; art. 239, §§ 1º e 4º: §1º - que dispõe sobre financiamentos de programas de desenvolvimento econômico; e art. 240 – tratando sobre as contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional com vínculo ao sistema sindical, dentre outros. Além das diversas emendas constitucionais.

Com efeito, no capítulo I, do título VI, da Constituição Federal de 1988, encontra-se prescrita toda a regulação do sistema constitucional tributário. Em face disso, é possível afirmar que o sistema constitucional tributário representa um subsistema, o qual regula aspectos relacionados à imposição tributária pelo Estado, dos poderes exercidos por este na esfera tributária.

De acordo com Varsano(1996 apud FERREIRA, 2018, p. 2), o sistema tributário criado com o advento da Constituição de 1988 foi produto de um processo “participativo em que os principais atores eram políticos”. Com a promulgação da

Constituição Federal de 1988, houve uma significativa modificação na estrutura da distribuição de competências e receitas entre os entes federados, exemplos desse novo arranjo de competência dos Estados são dos “impostos únicos, os quais incidem sobre a energia elétrica, combustíveis e os minerais e especiais, incidentes em transportes rodoviários e serviços de comunicação”, transformado em um único imposto, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (OLIVEIRA, 2010, p.39).

Destaca-se que tal reorganização ampliou sensivelmente a carga tributária, vez que foi elevada a base de incidência do “Imposto de Renda (IR) e do imposto sobre produtos industrializados (IPI), transferida para os estados e municípios (de 33% para 47% no caso do IR e de 33% para 57% no do IPI)”, repartindo-se a arrecadação do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), com os municípios (OLIVEIRA, 2010, p. 40).

Finalizando o presente tópico, de forma sucinta, pode-se constatar que o Sistema Tributário é compreendido como sendo o complexo organizacional composto por tributos instaurados em uma nação, regidos por princípios e normas. Consequentemente pode-se aduzir que o Sistema Tributário Brasileiro é formado tanto pelos tributos instituídos, quantos pelos princípios e normas que a estes regulam.

2.2 PODER DE TRIBUTAR DOS ENTES FEDERADOS

O Estado, ao exercer sua soberania, detém o poder de exigir tributos de seus cidadãos. Trata-se do que a doutrina denominou de poder de tributar do Estado. Desta feita, a relação jurídica derivada do Fisco e do Contribuinte rege-se de forma integral pelo Direito Público, não configurando, por si, com simples relação obrigacional, nem tampouco sendo possibilitada a utilização de princípios oriundos do direito privado.

Noutro giro, traz-se à baila o entendimento defendido por Alexandre (2018, p. 278), para quem a relação jurídico-tributária é predominantemente de cunho obrigacional, tendo de um lado, como credor, um ente político ou pessoa jurídica de direito público a quem tenha sido delegada a capacidade ativa e, de outro, o devedor, sendo este um particular obrigado a cumprir a obrigação tributária.

O poder de tributar, inserido em uma relação de tributação (Fisco e contribuinte), não se trata de uma mera relação de poder, reveste-se, pois, em relação jurídica, haja vista submeter tanto o Estado, quanto os cidadãos, às normas emanadas da própria Constituição Federal. No que concerne aos integrantes da relação jurídica, Berti (2008, p. 13, grifo nosso) assinala que:

[...] a regra matriz constante da norma tributária especifica em seu elemento os sujeitos envolvidos na relação jurídica, ou seja, o sujeito ativo ou credor da relação que nada mais é do que o **Fisco** – federal, estadual, distrital ou municipal ou eventualmente alguma autarquia – e o sujeito passivo ou devedor da relação, geralmente o **contribuinte**, aquele que está ligado de modo direto e imediato à ocorrência do fato jurídico como no exemplo do contribuinte que aufera a renda ou que obtém ganho de capital, o que industrializa e vende o produto industrializado, o que importa produtos do exterior, o que paga salários, o que pratica operações financeiras, etc.

Compreende-se que o Poder de Tributar, sob a ótica de um Estado Democrático de Direito, deva ser exercido de modo a respeitar e assegurar os direitos e as garantias fundamentais dos seus cidadãos, propiciando justiça social e o alcance dos objetivos constitucionais, dentre eles, vida com dignidade para todos.

A Constituição Federal de 1988 outorga competência aos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para instituir tributos, sendo o imposto a mais popular espécie de tributo e a que mais influencia o cotidiano dos contribuintes. Vale frisar que a Carta Maior não cria tributos. Apenas estabelece as espécies tributárias e fixa competências aos entes federados. Os tributos são criados via lei ordinária ou complementar, a depender do caso e do ente da Federação.

Em síntese, conforme ensina Machado (2017), o poder de tributar é a atribuição conferida de forma legal ao Estado, em caráter exclusivo, para que este possa criar, aumentar, diminuir ou extinguir tributos, de modo a arrecadar recursos para a consecução de suas finalidades.

É consenso que os objetivos políticos, sociais econômicos de um Estado apenas poderão ser efetivados mediante o ingresso de receitas públicas, isto é, pela arrecadação de tributos (impostos, taxas, contribuições, empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria), os quais constituem o principal item da receita. Nesta

direção, Harada (2018, p.9) sintetiza que “o tributo passou a ser a principal fonte dos ingressos públicos, necessários ao financiamento das atividades estatais”.

Sob esse prisma, cabe destacar que a atividade arrecadatória estatal se refere ao complexo de ações perpetradas pelo Estado cujo objetivo precípua é de angariar receitas para suprir os gastos públicos, a fim de satisfazer as necessidades básicas da população (AMARO, 2019).

Carrazza(2017) esclarece que as pessoas políticas somente podem criar tributos caso estes estejam de acordo com os respectivos mandamentos constitucionais, construídos pelo legislador originário com regras positivas, ou seja, que autorizam a tributar, bem como negativas, sendo aquelas que traçam os limites materiais e formais de tributação.

Portanto, a cobrança deve ser realizada conforme determina a letra da lei, não comportando discricionariedade do administrador público. Trata-se, pois, do princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I, da Carta Maior, o qual será melhor estudado em seção posterior.

2.3 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DO CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUTOS

A principal conceituação jurídico-legal de tributo está inserida no art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº. 5.172/1966), onde se estabelece que este se configure como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

Carvalho (2018) expõe que tributos são receitas derivadas recolhidas de parte do patrimônio dos indivíduos pelo Estado, com pressuposto no poder de tributar, sendo este poder disciplinado por normas de direito público que norteiam o Direito Tributário. Por sua vez, Amaro (2019) sustenta que tributos são imposições com embasamento legal instituídas pelo ente federado visando obter recursos financeiros.

Em consonância aos autores acima, Crespaldi (2011) afirma que tributo se configura em receita derivada, arrecadada pelo Estado, lançada de forma compulsória, em observância a forma prescrita em lei, pago em moeda corrente ou em valor que por ela se possa exprimir, sem contraprestação direta equivalente,

cujo montante é aplicado na execução dos objetivos fixados pela Administração. Desse modo, este é caracterizado pela compulsoriedade, pelo pagamento em dinheiro ou valor equivalente, pelo caráter não punitivo, por ter a devida previsão legal e pela cobrança vinculada, sem margem para discricionariedade (CARRAZZA, 2017).

O tributo é meio coativo utilizado pela Administração para verter aos cofres públicos recursos com o intuito de arcar com os custos da prestação de serviços a população. Exatamente por ser obrigatório e impositivo, classifica-se o tributo como receita derivada do Poder Público.

Sucintamente, a doutrina majoritária denomina de elementos do gênero tributo, as categorias que compõe o seu conceito legal, quais sejam: prestação pecuniária compulsória; não constituição de sanção de ato ilícito; instituição em lei; e cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Acerca dos elementos que compõe a conceituação de tributo, Amaro (2019, p. 18-21) traz a seguinte síntese:

Esse conceito quis explicitar: a) o caráter pecuniário da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a compulsoriedade dessa prestação, ideia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os polos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias; c) a natureza não sancionatória de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm a natureza de sanção de ilícitos, e não de tributos; d) a origem legal do tributo (como prestação "instituída em lei"), repetindo o Código a ideia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária; e) a natureza vinculada (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo.

Conclui-se que tributo se trata de instrumento utilizado pelo Estado para financiar gastos públicos referentes à prestação de serviços visando satisfazer as necessidades básicas da coletividade, podendo também ser utilizado como ferramenta de política extrafiscal, a fim de regular o mercado financeiro, estimular ou não as importações, fomentar o crescimento industrial e o desenvolvimento de algumas regiões específicas do país.

Infere-se, pois, que o tributo é uma obrigação decorrente precipuamente da lei, onde o Estado, exercendo o poder de tributar, manifesta sua soberania. Dessa forma, a Carta Maior de 1988, em seus artigos 153 a 156, atribui competência tributária às seguintes pessoas políticas: União; Estados-membros; Municípios; e Distrito Federal.

Ressalta-se nestas explicações, que o tributo não se trata de penalidade decorrente da prática de ato ilícito, tendo em vista que o fato descrito pela lei o qual fundamenta o direito de arrecadar o tributo (hipótese de incidência) será sempre algo lícito, tendo por pressupostos a capacidade econômica, bem como contributiva do cidadão.

O posicionamento exposto acima está em consonância com os ensinamentos de Carvalho (2018), o qual estabelece que toda prestação pecuniária que tenha como sujeito ativo o Estado e sujeito passivo uma pessoa física ou jurídica, que não configure ato volitivo e que não seja sanção pela prática de ato ilícito, é tributo. Nas palavras do referido autor:

[...] tributo na sua configuração estática, é a endonorma que apresenta como hipótese um conjunto de critérios para identificação de fatos da realidade física, que não acordo de vontade, considerados, em si mesmos, e, como consequência, um conjunto de critérios que nos permite identificar uma relação jurídica que se instaura entre o Estado (por via de regra), na qualidade de sujeito ativo e alguma pessoa física ou jurídica na condição de sujeito passivo, mediante a qual haverá o primeiro o direito subjetivo público de exigir da segunda o cumprimento de dever jurídico consubstanciado numa prestação pecuniária (CARVALHO, 2018, p. 109).

Baleeiro (2018) assinala que os tributos formam a receita da União, Estados e Municípios, daí ser conceituado por alguns autores como sendo receita derivada. Eles podem ser diretos ou indiretos. No primeiro caso, são os contribuintes que devem arcar com a contribuição, como ocorre no Imposto de Renda. Já os indiretos incidem sobre o preço das mercadorias e serviços. No que tange a natureza jurídica do Tributo, assim dispõe o art. 4º do CTN:

Art. 4º: A natureza jurídica específica do Tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-las:

- I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II - a destinação legal do produto da sua arrecadação (BRASIL, 1966).

Em relação à natureza jurídica do tributo trazida no artigo acima transcrito, faz-se imperioso frisar que sua análise não pode ser adstrita somente ao que versa este dispositivo (art. 4º do CTN), pois tal análise independe da denominação formal adotada pela lei e a destinação legal do produto da arrecadação, vez que em relação às contribuições e aos empréstimos compulsórios, a Constituição Federal de 1988 elege ainda como elementos diferenciadores a destinação legal do produto da arrecadação dos valores a título de tributos, o que faz o referido artigo do CTN se aplicar de forma completa somente aos impostos, taxas e contribuições de melhoria, conforme esclarece Frota (2017). Esta discussão continua na seção posterior, onde é trazida a classificação e espécies de tributos.

2.4 CLASSIFICAÇÃO E ESPÉCIES DE TRIBUTOS TENDO POR FUNDAMENTO A DOUTRINA E A POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

No Brasil, utiliza-se o princípio da estruturalidade orgânica do tributo, pelo qual a espécie tributária é definida tendo em vista seu fato gerador (CARRAZA, 2017)¹. Com fundamento na doutrina majoritária, podem ser assinaladas cinco espécies tributárias que compõem o Sistema Tributário Nacional (STN), a saber: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Trata-se do que se denominou por teoria Pentapartite, ratificada pelo Supremo Tribunal (STF) após julgamento do Recurso Extraordinário nº. 138.284/CE:

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (C.F., art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. De melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. Sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III), c.2.1.2. Outras de seguridade social (C.F., art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. Sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5º contribuições

¹Acerca da definição de fator gerador, trata-se de evento descrito em lei que, ao ser praticado por alguém, enseja à obrigação de pagar determinado tributo (AMARO, 2018).

para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. Especiais: c.3.1. De intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. Corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148) (STF, RE 138284, Relator Ministro CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1992, DJ 28-08-1992, p. 15-16).

De acordo com a jurisprudência majoritária do Supremo Tribunal Federal, os empréstimos compulsórios (Recurso Extraordinário nº 111.954/PR, DJU 24/06/1988) e as contribuições especiais (AI-AgR 658576/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007; AI-AgR 679355/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007) são espécies tributárias autônomas, possuindo natureza jurídica própria que as diferencia dos impostos, taxas e contribuições de melhoria.

O entendimento proferido no julgado do Recurso Extraordinário nº. 138.284/CE, foi posteriormente reiterado na ADI nº. 447-6/DF, e se manteve em outros julgados, conforme descrito anteriormente, sendo este o posicionamento predominante no âmbito jurisprudencial. Igualmente chamada de quintapartite, esta teoria também é defendida por doutrinadores proeminentes na seara do Direito Tributário, como Ives Gandra Martins, Hugo de Brito Machado, Paulo Ayres Barreto e Celso Ribeiro Bastos.

Conforme a Carta Maior de 1988, em seu art.145, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Segue *in verbis*:

Art. 145: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos (BRASIL, 1988).

Este texto constitucional é similar ao disposto no art. 5º do CTN, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Contudo, ao ser realizada uma análise mais acurada dos artigos 145, 148 e 149 da CF, verifica-se que as espécies tributárias são, na verdade, cinco, a saber: imposto, taxa, contribuição de melhoria (art. 145), empréstimo compulsório (art. 148) e as contribuições especiais (art. 149 e 149-A). Nesse sentido, também se posiciona Bastos (2002, p. 112, grifo nosso):

O art. 145 prevê os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, dando a entender até que seriam os únicos, posto que não enumera os demais. No entanto, os arts. 148 e 149 contemplam, respectivamente, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. [...] Há, portanto, **cinco modalidades tributárias contempladas na nossa Constituição**.

Machado (2017) classifica as espécies tributárias como autônomas, com base em seu regime jurídico específico, as quais não podem, pelas particularidades fixadas no texto constitucional, serem enquadradas como subespécies de tributo. Desta feita, para o referido autor, a classificação das espécies tributárias se fundamenta da seguinte forma:

- a) o imposto pela não vinculação do fato gerador a uma atividade estatal referida ao contribuinte;
- b) a taxa determinada como fato gerador a uma atividade estatal de prestação de serviço público específico e divisível, de utilização efetiva ou potencial, ou do exercício do poder de polícia;
- c) a contribuição de melhoria como fato gerador a realização de uma obra que implique valorização no imóvel do contribuinte;
- d) as contribuições sociais são as que têm destinação específica do produto arrecadado e finalidade determinada;
- e) o empréstimo compulsório que tem como finalidade atender a um investimento de caráter urgente, com instituição por meio de lei complementar e a aplicação dos produtos arrecadados para a finalidade de sua instituição.

Vale registrar que a Carta Cidadã trouxe a necessidade de se utilizar novos critérios para classificar os tributos. Com efeito, além do critério da vinculação ou não a uma atividade estatal, mais dois novos foram criados, quais sejam: a

destinação do produto da arrecadação (critério adotado para especificar a natureza jurídica das contribuições) e a previsão de restituição do tributo pago (critério usado para diferenciar o empréstimo compulsório das demais espécies tributárias) (BARRETO, 2011).

Trata-se de uma superação da tradicional divisão dos tributos segundo o único critério de vinculação a uma atividade estatal, que embasou a existência da teoria bipartida e tripartida. Segundo Barreto (2011), esta superação ocorreu, visto que, a divisão dos tributos em vinculados e não vinculados não explica e nem justifica todas as variáveis sistêmicas que envolvem os tributos. Portanto, conforme o referido autor, a teoria que prevalece adota os critérios da vinculação, destinação e restituição para classificar os tributos.

3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: ASPECTOS PERTINENTES

Sob a ótica de Silva (2018, p. 413), competência se refere a “faculdade juridicamente atribuída a uma entidade, ou a um órgão ou agente do Poder Público para emitir decisões”. Sendo assim, a competência embasa os órgãos ou entidades estatais para executar suas funções.

Como é consabido, a Constituição Federal não cria tributos, apenas define competência para que os entes políticos o façam por meio de leis próprias. Posto isto, é certo afirmar que competência tributária é o poder constitucionalmente atribuído de editar leis que instituem tributos (ALEXANDRE, 2019).

De forma semelhante, Carvalho (2018) denota a competência tributária como o poder, outorgado pela Constituição Federal de 1988, com observância as normas gerais de Direito Tributário, de instituir, cobrar e fiscalizar os tributos, abrangendo as competências legislativa, administrativa e judiciária.

Portanto, entende-se que a competência tributária configura a parcela de poder destinada a cada ente federativo (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) para criar tributos por meio de leis. A competência tributária é, pois, resultado do princípio do federalismo. Com efeito, o sistema de distribuição constitucional de competências no que tange a instituição de tributos entre os entes encontra-se disciplinado na Carta Maior de 1988. Na mesma direção está a explanação de Bercovici, (2004, p.23-54, grifo nosso):

As unidades federadas **recebem diretamente da Constituição Federal as suas competências**, isto é, o reconhecimento de seus poderes conjugados com a atribuição de encargos. Não se trata de mera descentralização administrativa, mas da existência conjunta de múltiplos centros de decisão política, cada qual com a exclusividade em relação a determinados assuntos.

Por sua vez, cumpre salientar que competência tributária e competência para legislar sobre Direito Tributário são pontos distintivos. Nessa esteira, Alexandre (2019) aduz que competência para legislar sobre Direito Tributário é o poder constitucionalmente atribuído para editar leis que versem sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. “Trata-se de uma competência genérica para traçar regras sobre o exercício do poder de tributar” (ALEXANDRE, 2019, p. 242).

Foi exercendo a competência para legislar sobre Direito Tributário que a União editou o Código Tributário Nacional (CTN). Faz-se imperioso registrar que a competência para legislar acerca de Direito Tributário é concorrente, não incluindo os Municípios conforme art. 24, inciso I da Constituição Federal de 1988:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico (BRASIL, 1988).

Registre-se que os Municípios não constam no artigo acima, porém, não significa que esse Ente Federativo não detenha competência legislativa para dispor sobre Direito Tributário. Sua competência encontra-se disposta no art. 30, incisos II e III da Constituição Federal de 1988. O legislador constituinte atribuiu competência aos Municípios, concedendo-a para legislar sobre assuntos de interesse local e suplementar a legislação federal e estadual no que lhe couber:

Art. 30: Compete aos Municípios:

I – legislar sobre assuntos de interesse local;

II – suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

III – instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei [...] (BRASIL, 1988).

Resta evidenciado que cada Ente Federativo legislará sobre os tributos pertinentes a sua competência tributária. Noutro giro, a competência tributária se configura como o poder constitucionalmente atribuído para editar leis que visem instituir tributos (ALEXANDRE, 2019). Com exemplo, foi exercendo a competência tributária que a União instituiu, por meio de lei, o imposto de renda, o imposto territorial rural, o PIS e a COFINS, dentre outros tributos. O Código Tributário Nacional (CTN) disciplina o assunto nos artigos 6º a 8º, *in verbis*:

Art. 6º: A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações constitucionais contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos (BRASIL, 1966).

Art. 7º: A competência tributária é indelegável, salvo a atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição.

§ 1º: A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º: A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º: Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas jurídicas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos (BRASIL, 1966).

Art. 8º: O não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído (BRASIL, 1966).

Na lição de Carrazza (2017, p. 331) “competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”. Engloba também a decisão por aumentar, parcelar, diminuir, isentar, modificar, perdoar tributos etc.

Pontua Amaro (2019) que todos os entes possuem, desde que respeitados certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir o seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição Federal de 1988.

A competência abarca, portanto, “um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos” (AMARO, 2019, p. 191).

Carrazza (2017) constata que a República reconhece a todas as pessoas o direito de apenas serem tributadas em função da supremacia do interesse estatal. Logo, os tributos só podem ser criados e exigidos por motivações de natureza pública.

Consequentemente, a receita alcançada a partir da tributação deve ter destinação pública, ou seja, deve ser preordenada à manutenção da res pública. O

autor supracitado sublinha ainda as distinções entre competência e capacidade tributária, elucidando que:

A competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há falar mais em competência tributária (direito de criar o tributo), mas, somente, em capacidade tributária ativa (direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato imponible). Temos, pois, que a competência tributária, uma vez exercitada, desaparece, cedendo passo à capacidade tributária ativa. A partir deste momento, não existe mais relação de poder, senão relação jurídica de caráter obrigacional e relações administrativas e processuais, cujo propósito é a reafirmação da vontade da lei nos casos concretos (CARRAZZA, 2017, p. 148).

Ainda no que tange a competência tributária, vale reiterar que a execução ou desempenho do poder conferido pela Carta Maior aos entes políticos, se trata de uma faculdade a ser exercida (ou não) por cada um, levando em consideração juízo de oportunidade, conveniência política, social e impacto econômico e financeiro (ALEXANDRE, 2019). Sob tal perspectiva, toma-se como exemplo o Imposto sobre Grandes Fortunas, o qual se encontra previsto na Constituição Federal de 1988, mas que nunca sequer foi instituído.

O aspecto relacionado à indelegabilidade da competência tributária também deve ser contemplado, visto que é vedado ao ente político outorgar a competência que lhe é conferida constitucionalmente a outro ente para que este institua tributos. Tal proibição é encontrada no artigo 7º do Código Tributário Nacional:

Art. 7º: A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição (BRASIL, 1966).

Contudo, quanto às funções de arrecadar e fiscalizar tributos, salienta-se que por se tratarem de parcela estritamente administrativa da competência tributária, estas podem ser delegadas a outra pessoa jurídica de Direito Público, conforme dicção do art. 7º, §3º do CTN: “Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos” (BRASIL, 1966).

De acordo com Alexandre (2019), a Constituição Federal de 1988, ao estipular em seu próprio texto as competências tributárias, teve por fito impedir, no plano material, a existência de conflitos reais de competência. Estes, quando surgem, são somente aparentes, cabendo à Lei Complementar (LC) estabelecer os critérios para resolução do problema. O art. 146, inc. I, da Carta Cidadã prevê que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (BRASIL, 1988).

3.1 CLASSIFICAÇÃO DAS NORMAS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Parte da doutrina – dentre eles Paulo de Barros Carvalho, Roque Carrazza, Leandro Paulsen e outros autores – classifica a competência tributária em: privativa, residual e comum, adotando como critério os dispositivos contidos na Constituição Federal, mais especificamente o Capítulo do Sistema Tributário Nacional (STN).

Porém, utilizando a ótica defendida por Minardi (2018) – também adotando como critério a Constituição Federal de 1988 –, a competência tributária nesta seção será classificada tendo em vista cinco categorias, a saber: privativa; comum; residual; cumulativa e extraordinária.

No que tange à competência privativa, Minardi (2018) explica que para esta a Constituição atribui individualidade, ou seja, exclusividade ao ente político para instituir o tributo, a exemplo dos impostos. Verifica-se que a terminologia utilizada para classificar foi “privativa”, sendo pertinente mencionar que, para o Direito Tributário, essa classificação deve ser entendida como exclusiva, posto que não existe permissão constitucional para a delegação de um imposto privativo de um ente político a outro.

No exemplo dos impostos, os artigos 153 e 154 da CF enumeram os impostos federais de competência privativa da União; o artigo 155 da Carta Magna enumera os impostos estaduais de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal e; os artigos 156 e 147, ambos da Constituição Federal, enumeram os impostos municipais de competência privativa dos Municípios e do Distrito Federal. Minardi (2018, p. 53) prossegue explanando que:

Além dos impostos, a União apresenta competência privativa para criar o Empréstimo Compulsório e as Contribuições do artigo 149, caput, da CF. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios apresentam competência privativa quanto às Contribuições Sociais para custeio do Sistema de Previdência de seus próprios servidores (art. 149, § 1º, da CF). A contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP) é de competência privativa dos Municípios e do Distrito Federal.

No que concerne à competência comum, trata-se daquela em que todos os entes políticos podem instituir o tributo, como ocorre com as Contribuições de Melhoria e as Taxas, tributos entendidos como contraprestacionais (MINARDI, 2018).

Por sua vez, a competência residual ou remanescente encontra respaldo nos artigos 154, I, e 195, § 4º, da Carta Maior, que possibilita apenas à União criar tributos não previstos na Constituição Federal. Vale mencionar que para exercer a competência residual relativa aos impostos e às Contribuições, a Constituição determina o atendimento dos requisitos constantes no artigo 154, inc. I, da CF, que são: instituição por meio de Lei Complementar, deve ser não cumulativo e não possuir fato gerador ou base de cálculo próprios dos já previstos no texto constitucional (BRASIL, 1988).

Minardi (2018) ressalta que, embora conste no §4º do artigo 195 da CF o termo “lei”, o referido dispositivo condiciona a observância do artigo 154, I, da Carta Magna. Por esta razão, as Contribuições instituídas por meio da competência residual também deverão utilizar como instrumento a Lei Complementar (LC).

Em seu turno, a competência cumulativa está inserida no artigo 147 da CF, a qual atribui: a) à União a instituição nos Territórios Federais de impostos federais e estaduais, também os municipais, se não forem divididos em Municípios; e b) ao Distrito Federal os impostos municipais, além dos estaduais (BRASIL, 1988).

Frisa-se que a União deve instituir os impostos federais e estaduais, nos Territórios, em qualquer caso. Já os impostos municipais, por sua vez, serão de competência da União, desde que não haja divisão em Municípios no respectivo Território. Por esse motivo, tem-se aqui uma competência cumulativa para esses Entes Federativos.

Por fim, Minardi (2018) assinala que a competência extraordinária encontra respaldo no artigo 154, II, da CF, a qual viabiliza a União, por meio de Lei Ordinária

ou instituto normativo com força de lei (Medida Provisória), instituir Imposto Extraordinário de Guerra, compreendidos ou não em sua competência, na iminência ou no caso de guerra.

Concluindo a presente seção, registra-se que a competência dos Entes Federativos é: a) privativa, nos termos dos artigos 148, 149, §1º, 149-A e 153 a 156 da CF; b) comum, conforme artigo 145, II e III, da CF; c) residual, artigos 154, I e 195, §4º, da CF; e) cumulativa, como determina o artigo 147 da CF e f) extraordinária, consoante artigo 154, II, da Constituição Federal de 1988.

3.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONALMENTE ATRIBUÍDA AOS MUNICÍPIOS

O Município é um ente público, político, regido por estatuto próprio (lei orgânica municipal), parte integrante da República Federativa do Brasil, conforme reza o art. 1º da Carta Maior de 1988: “formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal” (BRASIL, 1988).

A autonomia do Município garantida pela Constituição Federal lhe confere o poder de criar tributos para arrecadar recursos visando aumentar a receita pública municipal. Sob esse prisma, Meirelles (2017, p. 150) aduz que o poder impositivo do município decore de sua autonomia financeira, fixada na Constituição da República, onde é assegurada a instituição e arrecadação dos tributos de sua competência e a aplicação das rendas locais (art. 30, III).

O autor supramencionado observa que os Municípios necessitam de receita pública para realizar e prestar serviços básicos a coletividade. Um meio para obter receita derivada é através da arrecadação de tributos e preços. “As rendas municipais constituem-se unicamente dos recursos financeiros obtidos através do poder impositivo do Município (tributos) ou da utilização de seus bens e serviços remunerada pelos usuários (preços)” (MEIRELLES, 2017, p.152).

Com efeito, a autonomia municipal encontra-se amparada nos artigos 18, 29 e 30 da Carta Magna. Ferraz Júnior (2011) define autonomia como sendo não apenas a capacidade de se autogerir, mas também capacidade para exercer poder heterônomo no caso de autonomia como qualidade de ente político. Vale salientar que em virtude da adoção de Estado de forma federal, a Constituição outorgou competência tributária aos entes dos três planos de poder.

O autor supracitado esclarece ainda que a autonomia municipal, sede da competência tributária, decorre de atribuições constitucionais (via normas de competência) que atribuem ao Município capacidade de auto-organização (lei orgânica), de autogoverno (eletividade do Executivo e Câmara), de poder heterônomo (elaboração de leis municipais ou capacidade normativa), e de autoadministração (capacidade de instituição de tributos, arrecadação e aplicação: autonomia financeira).

Nesse sentido, cabe registrar que o poder heterônomo do Município é garantido pelo art. 30, incisos I, II, da CF, sendo assegurada a competência para legislar sobre assuntos de interesse local. Segue *in verbis*:

Art. 30: Compete aos Municípios:
I - legislar sobre assuntos de interesse local;
II - complementar a legislação federal e a estadual no que couber
[...] (BRASIL, 1988).

A competência tributária dos Municípios, na Constituição Federal de 1988, insere-se nas normas de competência imediatamente constitucionais ou em normas mediamente previstas na Constituição, as leis complementares. A competência tributária dos Municípios está primeiramente na norma contida no art. 30, III da CF:

Art. 30:
Compete aos Municípios:
III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei [...] (BRASIL, 1988).

Na norma ora transcrita, outorga-se ao Município ou fica autorizado a este ente, a função de instituir (e arrecadar) tributos. Trata-se de um poder qualificado (a competência é expressamente municipal, excluindo outras autoridades), heterônomo (porque almeja à instituição de tributos para outros), sendo um *mumus publicum* intransferível e, por disposição expressa no Código Tributário Nacional (art. 7º) também indelegável. A competência para instituir é correlata com a de revogar e, expressamente, com a de isentar (art. 151, inc. III) e de anistiar e remir (art. 150, §6º), conforme leciona Ferraz Júnior (2011).

De acordo com o artigo 145 da Carta Magna, os tributos do Município podem ser impostos, taxas e contribuições de melhoria, podendo ainda, conforme o artigo 149, parágrafo único da mesma Carta Política, “instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social” (BRASIL, 1988).

A Constituição Federal de 1988 outorgou ao Município, atualmente, após as Emendas Constitucionais 3/1993, 39/2002, 42/2003 e 44/2004, os tributos privativos do Município, os tributos partilhados com a União e os Estados e os tributos comuns, que são as taxas e as contribuições de melhoria.

Para os municípios (assim como os demais entes) que vierem a exercer a competência tributária serão aplicadas as prescrições contidas no Código Tributário Nacional (CTN), tendo em vista que esta legislação é o veículo das normas gerais. Tributar é uma faculdade, contudo, sendo competente para tanto e o fizer, deve-se observar as limitações que são impostas sob pena de inconstitucionalidade e ilegalidade, conforme seja o texto afrontado. Ao ente ao qual foi outorgada a competência tributária, respeitadas as limitações aplicáveis, no exercício dessa competência, deverá fazer editar lei própria que crie tributo.

4 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS: CONSIDERAÇÕES JURÍDICO-NORMATIVAS

Aos municípios e ao Distrito Federal compete instituir e arrecadar, dentre outros tributos, o Imposto Sobre Serviços – ISS, também chamado de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN. O referido imposto incide na prestação de serviços realizada por empresas e profissionais autônomos. A Constituição Federal de 1988 trata do ISS em seu artigo 156, inciso III, §3º, segue *in verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.
§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:
I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;
II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.
III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (BRASIL, 1988).

Diversas são as operações envolvendo serviços que geram a cobrança deste tributo, o que o torna extremamente relevante para aumentar as receitas dos municípios. Contudo, cumpre registrar que para legitimar o ISS em seu território, faz-se necessário que o município crie lei ordinária local, na qual seja expressamente delineado o referido imposto, contendo seus elementos essenciais (fato gerador, base de cálculo, alíquotas, lista de serviços, sujeito passivo da obrigação, infrações e correspondentes penalidades etc.), obedecendo às normas determinadas pela lei complementar vigente (CARVALHO, 2018).

A maior parte das empresas que prestam serviços recolhe este tributo municipal. O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País (BRASIL, 2003). De acordo com o art. 1º, § 3º da LC n. 116/03, o ISS incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço (BRASIL, 2003).

A Lei Complementar n. 116/03 é a legislação que trata do ISS. O legislador municipal deve acompanhá-la como norma geral, podendo inserir mudanças de

características nitidamente locais, mas que não se oponham aos preceitos básicos por ela instituídos.

É de fundamental importância, porém, que o legislador municipal identifique expressamente os casos em que ocorra a sujeição passiva indireta (responsabilidade solidária), a sujeição passiva direta (substituição tributária), além de discriminar detalhadamente, caso a caso, a obrigatoriedade da retenção do ISS na fonte pagadora.

A Lei Complementar n. 116/03 apenas dispõe sobre o assunto, cabendo às leis municipais detalharem e tipificarem as responsabilidades. O referido imposto possui como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

O valor arrecadado será destinado ao município no qual o serviço foi prestado, ainda que a empresa ou profissional tenham seu cadastro inscrito em outro município ou estado. A alíquota cobrada pelo ISS é estabelecida pelo município e, normalmente, variando sobre o trabalho realizado, de acordo com o segmento de atuação do prestador de serviço ou do profissional autônomo. Destaca-se que a Emenda Constitucional n. 37 e a Lei complementar n. 116/03, em seu artigo 8º, inc. II e 8º A, determina que a alíquota não possa ser inferior a 2% e nem superior a 5% (BRASIL, 2003).

No que tange a base de cálculo do ISS, primeiro, faz-se necessário pesquisar a legislação municipal e identificar qual a alíquota fixada para determinado serviço. Posteriormente, esse percentual precisa ser aplicado à base de cálculo do tributo, que nada mais é do que o valor cobrado pelo serviço. Portanto, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, o qual engloba tudo que estiver relacionado à prestação deste.

Dispõe o art. 1º da Lei Complementar 116/03 que o Imposto Sobre Serviços, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador (BRASIL, 2003).

O ISS recai sobre circulação de bem imaterial (serviço). Resulta, pois, da obrigação de fazer. Em convergência está o entendimento expressado por Alexandre (2019), para quem a ação de prestação de um serviço reflete uma

obrigação de fazer, ou seja, revelando-se como uma prestação de serviço operacional. Registra-se que o ISS não incidirá sobre:

Art. 2º: O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior (BRASIL, 2003).

Em se tratando do ISS, há serviços que tem início e fim em um único momento, caracterizando assim um fato gerador instantâneo. É o caso, dentre outros, dos serviços previstos no item 6.01 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/03 (barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres).

Existem outros serviços, cuja execução perdura por um tempo mais prolongado, os quais correspondem ao denominado fato gerador continuado. São exemplos, dentre outros, aqueles previstos nos itens 7.01 (engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres) e 8.01 (ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior) (BRASIL, 2003).

Finalmente, há o chamado fato gerador complexo, em que variados atos e fatos relacionados compõe a prestação de serviço. São os casos, por exemplo, dos serviços previstos no item 22.01 da lista de serviços (serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, etc.) (BRASIL, 2003).

A execução desses serviços ou obras não podem ser objetos de tributação em separado ainda que tenham enquadramento em outros itens de serviços, exatamente por se tratar de fato gerador complexo não passível de cisão. Vale salientar que apenas é relevante para o ISS o serviço definido em lei complementar, conforme consta da dicção constitucional (art. 156, inc., III da CF).

Diante disto, o legislador municipal apenas poderá tributar os serviços especificados na lista anexa à LC n. 116/03, salvo as hipóteses em que conste a expressão “congênere”, quando o legislador local está autorizado a explicitar outros serviços similares ou análogos.

Concernente ao critério material da hipótese tributária relaciona-se ao ISS a expressão “prestar serviço”. Trata-se, portanto, da ação prevista pela Constituição de 1988 que diz respeito à capacidade contributiva, requisito fundamental da tributação.

Desta feita, o fato gerador do tributo em comento consiste na prestação dos serviços, ensejando a materialização da hipótese de incidência tributária presumida em abstrato da lei, a qual dá azo à obrigação de pagar o tributo. Corroborando com o exposto, doutrina Machado (2017) que o ISS recairá sobre a transferência onerosa de um bem imaterial (serviço) a terceiro, não sobre a simples atividade.

Sob o entendimento do Supremo Tribunal Federal - STF, aquele que somente transporta pessoas ou bens para si mesmo não presta serviços, não provocando, pois, a incidência do ISS, haja vista que apenas o transporte realizado para terceiro configura a prestação de serviço, venda de um bem imaterial, provocadora da incidência do imposto.

4.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO VERSUS PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE

O exercício da competência tributária pressupõe obediência às limitações exaradas na Carta Ápice, nas Constituições dos Estados, nas Leis Orgânicas e nas normas gerais de Direito Tributário. Dentre os princípios constitucionais, é de suma relevância o princípio da territorialidade, segundo o qual a legislação tributária terá sua aplicação definida pelos limites geográficos do ente titular da competência ativa (MINARDI, 2018). Em concordância, Carvalho (2018, p. 161) aduz que “a observância eficaz do princípio da territorialidade da tributação é condição determinante para o bom funcionamento e a harmonia planejada pelo ordenamento”.

De acordo com o princípio em comento, conforme assinala Carvalho (2018, p. 165) o “poder vinculante de uma lei ensejará efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa política que a editou”. Sob esse prisma, impende registrar

que, apesar de existir a autonomia concedida aos Municípios por meio da competência tributária, há também o limite geográfico que cada ente deve respeitar, não adentrando a competência tributária de outro ente tributante.

A Competência Tributária do Município para instituir o Imposto Sobre Serviços é consequência direta do princípio da territorialidade, sendo este essencial, uma vez que a competência tributária fixa a faculdade do ente federativo em prestar a atividade legiferante para a criação do tributo, nos limites impostos constitucionalmente.

Adentrando a seara infraconstitucional, encontram-se as normas gerais de Direito Tributário, prescritas pelo Código Tributário Nacional (CTN) e, no caso do ISS, pela Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003. Sobre isso, Amaro (2019) esclarece que é função da LC dispor sobre conflitos de competência entre os entes tributantes, explicitando, por exemplo, a demarcação da linha divisória da incidência do ISS (imposto municipal) e do ICMS (imposto estadual), bem como a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar e o estabelecimento das normas gerais.

A despeito do princípio da territorialidade, são cada vez mais frequentes os casos de conflito resultantes das divergências entre duas correntes doutrinárias: os que defendem que o ISS é devido no local do estabelecimento prestador, em contraposição àqueles que argumentam ser o ISS devido no local onde foi prestado o serviço. Sustentam a tese de ser devido o Imposto Sobre Serviços no local onde o serviço é efetivamente prestado os doutrinadores: Roque Antonio Carrazza, Aires Fernandino Barreto, Marçal Justen Filho, José Eduardo Soares de Melo, dentre outros.

Há também a corrente antagônica, que defende o entendimento no qual o ISS é devido no local do estabelecimento prestador. Os principais defensores desta tese são: Kiyoshi Harada, Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro.

4.2 REGRA GERAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR

A Lei Complementar n. 116/03 ajustou a definição do critério espacial ao princípio da territorialidade, ao ampliar as regras especiais (Art. 3º, I a XXII e §1º e

§2º). Ao mesmo tempo, no caput do artigo, foi ratificada a regra geral do local do estabelecimento prestador para todos os demais serviços. Segue *in verbis*:

Art. 3º: O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV [...] (BRASIL, 2003).

Com base no artigo supracitado, acerca das regras específicas, deduz-se que a LC 116/03 não vinculou o critério espacial ao tomador dos serviços, seu estabelecimento ou domicílio. Exceção à regra geral são os serviços que têm resultados concretos em municípios diversos daqueles nos quais instalados os estabelecimentos prestadores, tais como serviços de limpeza, construção civil etc.

A lei elencou os serviços tributáveis, aqueles que exigem a transferência efetiva, mesmo que temporária, de estrutura necessária à execução do serviço para local diverso do estabelecimento do prestador e, a partir desta seleção, definiu que o imposto é devido no município onde os serviços forem executados. O que pode coincidir com o município sede do prestador dos serviços, do tomador ou de qualquer outro. Nos incisos I e XX a lei indicou o estabelecimento do tomador para definir o local da prestação, presumindo que somente nele os serviços podem se realizar. Seguem os dispositivos:

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

[...]

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa (BRASIL, 2003).

A Lei Complementar 116/03 definiu estabelecimento, pressupondo a existência de uma base física, uma estrutura onde o prestador promova parte ou

todo o complexo de atividades necessárias à conclusão do serviço. Nesse sentido, transcreve-se o art. 4º:

Art. 4º: Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas (BRASIL, 2003).

Ao assim proceder, o legislador almejou coibir a prática fraudulenta de contribuintes que se instalam formalmente em municípios com a pretensão de obter vantagem com a incidência de alíquota menor em detrimento do local onde está de fato estabelecido, onde mantém sua unidade econômica ou profissional e efetivamente presta serviço.

Assinala-se que estabelecimento não se confunde com sede, nem com filial, e muito menos com domicílio, sendo definido por Martins (2010, p. 86) como “o complexo de bens organizados para o exercício da atividade econômica da empresa”, ou seja, o local onde a firma prestadora concentra seus efetivos, recebe correspondência, trata dos seus negócios locais etc., independentemente de que tenha em outro local sua sede ou filial, ou de que esteja ou não oficialmente registrado, sendo uma questão de fato, como a posse. Corroborando com o exposto, acerca do estabelecimento, Machado (2017, p. 360, grifo nosso) registra que:

O equívoco está em considerar como tal o local designado formalmente pelo contribuinte. **Estabelecimento na verdade é o local em que se encontram os equipamentos e instrumentos indispensáveis à prestação do serviço, o local em que se pratica a administração dessa prestação.** Adotado esse entendimento, as situações fraudulentas podem ser corrigidas [...].

Sob a ótica de Martins e Peixoto (2006) há alguns serviços cuja prestação tem início em um estabelecimento e etapas executadas em outro, de modo que podem existir dificuldades para identificar aquele que é contribuinte do ISS. Entretanto, conforme os autores, a regra da Lei Complementar 116/2003 deu maior

relevância à atividade realizada pelo prestador do que à utilidade fruída pelo tomador.

Essa conclusão, depreende-se também da leitura do art. 4º, quando, ao definir estabelecimento prestador, o faz indicando o 'local onde o contribuinte desenvolva a atividade' de prestar serviços e 'que configure unidade econômica ou profissional'.

Portanto, para ser considerado um estabelecimento para fins de incidência do ISS, basta ser o local da prestação que, ao mesmo tempo, configure uma unidade econômica ou profissional. Ou seja, “a configuração de um estabelecimento decorrerá de elementos de fato e não de características jurídicas. Será o exercício de uma atividade, aliado à identificação de uma instalação como unidade distinta e relevante que a faça apresentar-se perante a clientela, a fiscalização tributária, os concorrentes, que irá qualificar um estabelecimento prestador de serviços” (MARTINS; PEIXOTO, 2006, p. 217).

4.3 ISS DEVIDO NO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO: LEI COMPLEMENTAR 157/16

A LC 116/03 – sancionada há dezesseis anos – estabelece com regra que o ISS deve ser cobrado no município onde se encontra o estabelecimento prestador do serviço, conforme descrito na seção anterior deste estudo. Ocorre que no ano de 2016 foi editada a LC 157, a fim de modificar especialmente os artigos e parágrafos da primeira LC, que determinava o local de exação do tributo.

Com a alteração, determinados serviços elencados na lista anexa a LC 116/03(subitens 4.22, 4.23, 5.09, 10.04, 15.01 e 15.09), passaram a ter o imposto devido no local onde o serviço é efetivamente prestado, e não mais no município de quem os presta. Segue novo teor do art. 3º com o advento da LC 157/2016:

Art. 3º: O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, **no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:**

XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09;

XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01;
 XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09 (BRASIL, 2016, grifo nosso).

Os subitens 22, 4.23, 5.09, 10.04, 15.01 e 15.09 tratam dos serviços de planos de medicina de grupo ou individual, administração de fundos, consórcios, cartão de crédito ou débito, corretagem de contratos de arrendamento mercantil (leasing), de franquia (franchising) e de faturização (factoring), dentre outros.

Esta alteração passou a trazer uma gama de problemas no campo jurídico-legal, em especial por não contemplar em seu bojo uma definição do conceito de “tomador de serviços”, ensejando, assim, insegurança jurídica, bem como a possibilidade de duplas tributações e até mesmo de fraudes tributárias.

Embora repleta de defeitos, a LC 157/2016 foi efetivamente publicada e passando a vigorar em julho de 2017. A referida Lei Complementar foi elaborada sem a devida acurácia, não atingindo, pois, seu principal objetivo, qual seja: estabelecer a competência e suprimir conflitos de tal natureza, nos termos do artigo 146 da Constituição Federal.² Devido as suas incongruências, foram ajuizadas cinco ações nas quais esse deslocamento de competência é refutado:

- a) ADPF 499 – Confederação Nacional de Saúde, Hospitais e Estabelecimentos e Serviços (CNS): questiona apenas o deslocamento dos serviços de planos de medicina de grupo ou individual e outros planos de saúde;
- b) ADI 5.840 – ANPV: questiona todos os serviços “deslocados” pela LC 157/16;
- c) ADI 5.844 – Confederação Nacional das Cooperativas (CNCOOP) e Unimed do Brasil - Confederação Nacional das Cooperativas Médicas: questiona apenas o deslocamento dos serviços de planos de medicina de grupo ou individual e outros planos de saúde;
- d) ADI 5.835 – Confederação Nacional do Sistema Financeiro (Consif) e Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência e

²Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (BRASIL, 1988).

Vida, Saúde Suplementar e Capitalização (CNSeg): questiona todos os serviços “deslocados” pela LC 157/16;

- e) ADI 5.862 – Partido Humanista da Solidariedade (PHS): questiona apenas o “deslocamento” dos serviços de arrendamento mercantil e administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.

As ADI's 5.840 e 5.844 foram extintas sem julgamento de mérito e as ADI's 5.835 e 5.862 e a ADPF 499, esta última convertida em ADI, foram admitidas e aguardam julgamento. Aderindo ao argumento de que a LC 157/2016 aumentou ainda mais os conflitos de competência ao invés de dirimi-los, no dia 23 de março de 2018, o ministro do Supremo Tribunal Federal Alexandre de Moraes, proferiu decisão monocrática na ADI 5.835, deferindo (*ad referendum*) medida cautelar suspendendo a eficácia dos dispositivos da LC 157/16, que determinam a competência da cobrança do ISS pelo município do tomador. Por arrastamento, a liminar também suspendeu a eficácia de todas as legislações municipais que tenham sido editadas.

Esta liminar ainda pode gerar inúmeros impactos jurídicos caso não seja confirmada na decisão de mérito da ação. Sob esse prisma, traz-se à baila o exemplo das administradoras de cartões de crédito, uma vez que, atualmente, os municípios em que estão sediadas estas empresas estão cobrando o ISS de acordo com a legislação anterior à referida mudança.

Não sendo confirmada a decisão liminar, os municípios que haviam se adequado à LC 157/2016 poderão exigir o imposto que deixou de ser recolhido em todo o período de suspensão. Ademais, não havendo confirmação, retorna-se ao cenário de insegurança jurídica gerado pelas lacunas deixadas no momento da criação da LC 157/2016. Noutro sentido, sendo a liminar confirmada, a tributação do ISS regressará à ficção legal anterior.

4.4 ENTENDIMENTOS JURISPRUDENCIAIS

Em que pese não haver um consenso doutrinário, nem tampouco jurisprudencial acerca do tema, ao longo dos anos foram diversos os entendimentos

proferidos pelas Cortes Superiores no sentido de definir o local de exação do ISS. É o que se pode deduzir através dos seguintes julgados:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS. COMPETÊNCIA PARA TRIBUTAÇÃO: LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CARACTERIZADA – ISS – FATO GERADOR – LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO – MULTA POR PROTELAÇÃO – DESCABIMENTO. 1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide. 2. **Pacificou-se nesta Corte a jurisprudência no sentido de considerar competente para a cobrança do ISS o município em que ocorre a prestação do serviço, ou seja, se concretiza o fato gerador.** 3. É descabida a multa por protelação quando interpostos embargos declaratórios com o nítido caráter de pré questionamento [sic] (Súmula 98/STJ). 6. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, provido, apenas para afastar a multa por protelação.

No julgamento do Recurso Especial n. 1.160.253 - MG (2009/0188086-8), o Superior Tribunal de Justiça decidiu que a competência para cobrança do ISS seria do local em que há uma unidade econômica ou profissional, ou seja, onde a atividade é realizada:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISSQN. LC 116/03. COMPETÊNCIA. LOCAL ESTABELECIMENTO PRESTADOR. SÚMULA 83/STJ. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 283/STF. 1. De acordo com os arts. 3º e 4º da LC 116/03, **a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional**, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica. Isso significa que **nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado**. O âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá, **portanto, a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional**. 2. Afastar a aplicação das regras contidas na LC 116/03 apenas seria possível com a declaração de sua inconstitucionalidade, o que demandaria a observância da cláusula de reserva de plenário. 3. No caso, o tribunal a quo concluiu que os serviços médicos são prestados em uma unidade de saúde situada no Município de Canaã, o que legitima esse ente estatal para a cobrança do ISS. 4. A recorrente deixou de combater o fundamento do acórdão recorrido para refutar a suposta violação dos princípios da bitributação e da segurança jurídica - que a autoridade apontada como coatora e o Município impetrado não compuseram a relação processual precedente. Incidência da Súmula 283/STF. Ademais, dos elementos mencionados pela Corte de Origem, não é possível precisar em que local eram prestados os serviços cuja tributação pelo ISS foi discutida no bojo da outra ação mandamental. 5.

Recurso especial conhecido em parte e não provido (STJ- REsp1.160.253 - MG (2009/0188086-8, Relator: Ministro Castro Meira, Data do julgamento: 10/08/2010, T2, Segunda turma).

Em decisão oposta ao julgado acima exposto, em acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ-SC), decidiu-se que não caracteriza “estabelecimento prestador” a existência de elementos necessários à prestação do serviço no local da prestação de serviço como, por exemplo, uma clínica, um consultório, equipamentos etc., se estes não constituírem um complexo de bens organizado de que detenha, ao menos, a posse a prestadora de serviços. O TJ-SC entendeu que o mero deslocamento de recursos humanos da empresa para a prestação de serviços não caracteriza estabelecimento prestador:

TRIBUTÁRIO. ISS. CLÍNICA MÉDICA. SUJEITO ATIVO. MUNICÍPIO SEDE DA EMPRESA PRESTADORA (CHAPECÓ-SC). INEXISTÊNCIA DE UNIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL NO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO (MUNICÍPIO DE CORDILHEIRA ALTA). MERO DESLOCAMENTO DE RECURSOS HUMANOS. APELO PROVIDO PARA JULGAR O PEDIDO ANULATÓRIO IMPROCEDENTE E DECLARAR A EXIGIBILIDADE DA EXAÇÃO PELO MUNICÍPIO DE CHAPECÓ. "Acerca da sujeição ativa para a cobrança do ISS, no que se refere à definição conceitual do 'local da prestação dos serviços', estabeleceu-se, a partir do julgamento do REsp 1.060.210/SC, representativo da controvérsia (art. 543-C do CPC), que: a) o art. 12 do Decreto-Lei n. 406/68 estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador; e b) após a vigência da Lei Complementar n. 116/2003, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo (rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, DJe 05/03/2013). 'Ao contrário do que se possa imaginar, as premissas estabelecidas nesse precedente aplicam-se a todos os casos que envolvam conflito de competência sobre a incidência do ISS em razão de o estabelecimento prestador se localizar em municipalidade diversa daquela em que realizado o serviço objeto de tributação' (REsp 1.211.219/SP, rel. Min. Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 20/05/2014), e não apenas para os serviços envolvendo contratos de leasing (arrendamento mercantil)." (AC n. 2011.049856-0, de Balneário Piçarras, rel. Des. Carlos Adilson Silva, j. 15-7-2014). (TJSC, Apelação Cível n. 2014.021240-2, de Chapecó, rel. Des. Paulo Henrique Moritz Martins da Silva, j. 23-02-2016).

Por sua vez, seguem mais julgados do Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidindo que, para fins de ISS, a competência para cobrança é do local em que seu

deu o fator gerador, ou seja, o local da prestação do serviço, e não o estabelecimento do prestador:

Importa **o local onde foi concretizado o fato gerador**, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do artigo 12, alínea 'a' do Decreto-lei nº 406/68 (Embargos de Divergência no Resp nº 130.792-CE, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ 16-6-2000 p.66, grifo nosso).

[...] ISS. Transporte de Pedra. Competência para Cobrança. (...) **Competente para cobrar o ISS é o Município onde à empresa prestadora do serviço se instala para executá-lo**, mesmo que seja em caráter precário ou temporário. Recurso Improvido. (REsp 6.679/ES, Rel.Min. César Asfor Rocha, 1ª.T., DJ 04/10/1993 p. 20502, grifo nosso).

TRIBUTARIO. ISS. LOCAL DA INCIDENCIA. **O local do recolhimento do ISS incidente sobre a administração de bens ou negócios, inclusive consórcios é o do território do município onde se realiza o serviço.** O serviço de administração de consórcio compreende não só a coleta dos nomes dos interessados como a realização de reuniões, cobrança de parcelas e respectiva contabilização, aquisição dos bens e sorteio dos consorciados, e, "in casu", em todas essas etapas, praticado no município de Lins, ao qual cabe o poder de tributar. Recurso improvido. Decisão unânime. (REsp 72.398/SP, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, 1ª.T., DJ 10.06.1996 p. 20283, grifo nosso).

O Superior Tribunal de Justiça já consolidou entendimento de que, para fins de cobrança do ISS, o local da prestação do serviço é onde deve ser exigido o tributo, desde que exista unidade econômica (filial) ou profissional do estabelecimento prestador no município onde o serviço é realizado, sendo este o local em que se deu o fato gerador tributário.

As jurisprudências de alguns tribunais regionais têm prestigiado as disposições previstas na legislação complementar (no tocante as exceções) relativamente ao local de prestação de serviços. Cita-se o exemplo da Terceira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, que durante o julgamento da Apelação Cível 1.0024.02.748504-4, decidiu que o ISS somente é devido no local de prestação de serviço nas hipóteses previstas pelos incisos I até XXII do artigo 3º da Lei Complementar 116 de 2003.

Por outro lado, em decisão proferida no ano de 2016, a 1ª câmara de Direito Público do TJ-SC negou provimento ao recurso de empresa prestadora de

serviços especializada em softwares e reconheceu a competência do município onde se localiza a sede da companhia para arrecadar o Imposto Sobre Serviço – ISS sobre as atividades desempenhadas por ela.

A empresa ajuizou ação contra o município de Criciúma-SC questionando a competência do ente municipal para instituir e arrecadar o ISS relativo às atividades de desenvolvimento e cessão de uso de softwares produzidos pela empresa, além de requerer o reconhecimento ao direito de se emitir notas fiscais com a denominação “tributação fora do município” para o recolhimento do imposto apenas nos municípios em que presta os serviços, e não onde se localiza.

Em 1º grau, o pedido foi julgado improcedente, e a empresa recorreu ao TJ-SC. Ao analisar o caso, o relator na 1ª câmara de Direito Público do TJ-SC, desembargador Luiz Fernando Boller, considerou que:

As atividades realizadas pela empresa não integram o rol de exceções previsto no art. 3º da Lei Complementar nº 116/03, **incidindo sobre a relação tributária em tela, portanto, a regra geral de que 'o serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador'** (Apelação Cível n. 0301096-15.2016.8.24.0020, de Criciúma Relator: Desembargador Luiz Fernando Boller, grifo nosso).

O relator entendeu ainda que, o fato de a empresa deslocar funcionários para a instalação e manutenção de seus produtos em outros municípios, não é suficiente para garantir ao município tomador (aquele em que o serviço é realizado) a cobrança do ISS, já que o objetivo principal dos contratos de prestação de serviços apresentados pela empresa é a locação de softwares, não sendo o desenvolvimento dos produtos feitos naquela cidade, mas sim, na sede da empresa. Segue complementação do voto:

A prestação do serviço - que é essencialmente o desenvolvimento de produto e sua disposição para locação -, é efetivado na matriz da empresa de tecnologia, e não nas filiais, as quais ao que tudo indica, quando muito, servem única e tão somente como escritórios de venda e apoio para atividades intermediárias e reflexas à principal (Apelação Cível n. 0301096-15.2016.8.24.0020, de Criciúma Relator: Desembargador Luiz Fernando Boller, grifo nosso).

Com isso, o magistrado votou por negar provimento ao recurso da empresa e manter a sentença, garantindo ao município de Criciúma – onde se localiza a sede da companhia – a competência de cobrar o ISS sobre os serviços realizados por ela. Em consonância, registra-se a decisão proferida pela vigésima primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ-RS), em sede de recurso de apelação:

ISS. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO E LOCAL DA SEDE. Salvo as exceções para os serviços de construção civil e de exploração de rodovias, considera-se local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador, nos termos do artigo 12 do Decreto-Lei nº 406/68, com vigência até 31.07.2003. A partir da nova sistemática estabelecida pela Lei Complementar nº 116/2003, o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local, conforme o disposto no art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003. À luz da orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.117.121, julgado em sede de recurso representativo de controvérsia (art. 543-C do CPC), se inexistir estabelecimento do prestador no local em que o serviço é prestado e não se estiver diante das hipóteses previstas no art. 3º, I a XXII, da LC n. 116/03, **competete ao Município do domicílio do prestador a cobrança de ISS.** Caso em que, a empresa prestou serviços de manutenção e automação industrial (item 14.01 da LC 116/03) no Município de Bento Gonçalves, e não demonstra possuir qualquer estabelecimento nesse local. Inexistindo estabelecimento do prestador do serviço no Município em que ele foi prestado e não se estando diante de quaisquer das hipóteses arroladas nos incisos do art. 3º da LC n. 116/03, compete ao Município do domicílio do prestador (Carlos Barbosa) a cobrança do ISS. (APELO PROVIDO. TJ/RS, Apel. 70078747441, julg. 26/09/2018, grifo nosso).

Com vistas aos julgados dos tribunais dos Estados apresentados nesta seção do estudo, é possível verificar que são variados os entendimentos proferidos nos acórdãos, o que denota a premente necessidade de pacificação do tema, visando resguardar a segurança jurídica.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A edição e publicação da Lei Complementar 157 de 2016, que passou a vigorar em junho de 2017, acarretou mudanças substanciais no que tange a competência territorial/espacial para cobrança do ISS pelos municípios. De acordo com esta legislação, a qual modificou pontos essenciais da LC 116/03, o ISS passa a ser cobrado no local onde o serviço é efetivamente prestado, e não mais no município do estabelecimento prestador.

Conforme a LC 157/16, o ISS será devido no município do tomador do serviço no caso dos planos de medicina em grupo ou individual, de administração de fundos e carteira de clientes, de administração de consórcios, de administração de cartão de crédito ou débito e de arrendamento mercantil (leasing).

O modelo anterior, regulado pela LC 113/03, estabelecia que nesses casos a incidência do ISS se daria com base no local do estabelecimento prestador do serviço. Entretanto, a novel legislação alterou a incidência do tributo para o domicílio do tomador de serviços.

Essa modificação exigiria que a nova disciplina normativa definisse, com clareza, o conceito de 'tomador de serviços', sob pena de grave insegurança jurídica e eventual possibilidade de dupla tributação ou mesmo ausência de correta incidência tributária.

No entanto, a LC 157 foi omissa e não contemplou tal definição, ensejando múltiplas aplicações. Ademais, as imprecisões da referida lei ensejam conflitos com os elementos do fato gerador do imposto, do sujeito passivo e do próprio sujeito ativo.

Em decorrência às lacunas e fragilidades verificadas por doutrinadores e operadores do Direito no que tange a LC 157/2016, o ministro do Supremo Tribunal Federal, Alexandre de Moraes, concedeu liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5835. Na ação, a Confederação Nacional do Sistema Financeiro (Consif) e a Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização (Cnseg) questionam dispositivos da Lei Complementar (LC) 116/2003 alterados pela LC 157/2016.

Desse modo, foram suspensos os dispositivos de lei complementar Federal relativos ao local de incidência do ISS. A decisão suspendeu também, por

arrastamento, a eficácia de toda legislação local editada para complementar a lei nacional.

Constata-se, pois, que a LC 157/16 não alcançou o intuito de dirimir conflitos de competência entre os municípios, ao contrário, acabou por ampliá-los, afrontando ao princípio constitucional da segurança jurídica. Salienta-se ainda, que caso seja confirmada pelo STF, a alteração trazida pela LC n. 157/16 sobre a tributação do ISS, apenas poderá se efetivar na prática quando for internalizada pela lei ordinária dos Municípios.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 13. ed. São Paulo: Método, 2019.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições** – Regime Jurídico, Destinação e Controle. São Paulo: Noeses, 2011.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

_____, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed., São Paulo: Malheiros, 2010.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Pedágio**. Natureza Jurídica. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

BERCOVICI, Gilberto. **Dilemas do Estado federal brasileiro**. Porto Alegre: Liv. Do Advogado, 2004.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966.

_____, **Lei Complementar n. 116**, de 31 de julho de 2003 Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. 31 de julho de 2003.

_____, **Lei Complementar nº 157**, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei n.º 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2016.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

COELHO, S. C. N. **Comentários à constituição de 1988**. Rio de Janeiro; Forense, 2010.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Competência tributária municipal. **Revista de Direito Tributário**. N. 53, ano 14, São Paulo, pp. 82-86, Julho-Setembro de 2011.

FERREIRA, Marco Antonio Pereira. Evolução histórica do Sistema Tributário Nacional. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5476, 29 jun. 2018. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/65488>>. Acesso em: 12 mar. 2019.

FROTA, Jorge Henrique Sousa. Breve introdução à ciência jurídica tributária: do conceito e finalidade do direito tributário à sua autonomia como ramo jurídico. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XX, n. 165, out 2017. Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link. Acesso em: 10 mar. 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

ISHIDA, Maria Clara Yukie; MARTELLI, Ana Laura Teixeira. O sistema tributário nacional. In: **ETIC 2015** – Encontro de iniciação científica – 2015. Disponível em: <<http://intertemas.toledopru>>. Acesso em: 10 mar. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). **ISS**. Curitiba: Juruá, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. Salvador: JusPodivm, 2018.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. **Texto para discussão n.1469**. Brasília, janeiro de 2010. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/portal/1469.pdf>> Acesso em: 12 mar. 2019.

SABBAG, Eduardo Moraes. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 41. ed. São Paulo: RT, 2018.